

学校编码: 10384

分类号 _____ 密级 _____

学号: 17520060153105

UDC _____

厦门大学

博士学位论文

中国审计市场行业专门化经营
绩效与战略的实证研究

Empirical Research on Performance and Strategy of
Industry Specialization in Chinese Audit Market

胡南薇

指导教师姓名: 陈 汉 文 教授

专业名称: 会 计 学

论文提交日期: 2009 年 月

论文答辩日期: 2009 年 月

学位授予日期: 2009 年 月

答辩委员会主席: _____

评 阅 人: _____

2009 年 4 月

厦门大学博硕士论文摘要库

厦门大学学位论文原创性声明

本人呈交的学位论文是本人在导师指导下,独立完成的研究成果。本人在论文写作中参考其他个人或集体已经发表的研究成果,均在文中以适当方式明确标明,并符合法律规范和《厦门大学研究生学术活动规范(试行)》。

另外,该学位论文为()课题(组)的研究成果,获得()课题(组)经费或实验室的资助,在()实验室完成。(请在以上括号内填写课题或课题组负责人或实验室名称,未有此项声明内容的,可以不作特别声明。)

声明人(签名):

年 月 日

厦门大学博硕士论文摘要库

厦门大学学位论文著作权使用声明

本人同意厦门大学根据《中华人民共和国学位条例暂行实施办法》等规定保留和使用此学位论文，并向主管部门或其指定机构送交学位论文（包括纸质版和电子版），允许学位论文进入厦门大学图书馆及其数据库被查阅、借阅。本人同意厦门大学将学位论文加入全国博士、硕士学位论文共建单位数据库进行检索，将学位论文的标题和摘要汇编出版，采用影印、缩印或者其它方式合理复制学位论文。

本学位论文属于：

（ ） 1. 经厦门大学保密委员会审查核定的保密学位论文，
于 年 月 日解密，解密后适用上述授权。

（ ） 2. 不保密，适用上述授权。

（请在以上相应括号内打“√”或填上相应内容。保密学位论文应是已经厦门大学保密委员会审定过的学位论文，未经厦门大学保密委员会审定的学位论文均为公开学位论文。此声明栏不填写的，默认为公开学位论文，均适用上述授权。）

声明人（签名）：

年 月 日

厦门大学博硕士论文摘要库

摘 要

2006 年我国新审计准则的颁布实施以及现代风险导向审计模式的确立,将在政策层面上促进我国会计师事务所行业专门化经营的发展。2007 年中国注册会计师协会发布的《关于推动会计师事务所做大做强的意见》也将鼓励我国会计师事务所通过行业专门化经营寻求规模化发展的途径。基于这两个特定背景,本文试图研究我国审计市场中行业专门化经营的绩效和战略问题。

本文首先从经济学角度探寻了行业专门化经营产生和发展的理论动因,认为其产生具有分工及专业化趋势,其发展具有特定背景,受到了战略管理观以及现代风险导向观的影响。在理论分析基础上,本文试图检验行业专门化经营在我国审计市场中的实施绩效以及实施战略问题,实证分析主要从以下三方面展开:(1)行业专门化经营对我国审计市场内在绩效的影响。(2)行业专门化经营对我国审计市场外在绩效的影响。(3)行业专门化经营在我国审计市场的实施战略。

通过实证分析,本文结论显示:首先,行业专门化经营与事务所审计生产效率正相关,因此有助于提高我国审计市场的内在绩效。其次,随着行业专门化水平的提高,审计质量和审计费用相应的提高,因此行业专门化经营有助于提高我国审计市场的外在绩效。最后,行业专门化经营战略影响被审客户趋于集中选择事务所,因此是一种有效的竞争战略;且由于竞争驱动因素,我国事务所更容易在竞争程度较低的行业大力发展行业专门化经营。

本文的主要创新与研究意义表现在:(1)首次以 DEA 方法评估我国审计市场中的审计生产效率,从而为研究我国会计师事务所内部生产效率问题提供了经验方法。(2)以非线性回归方法验证行业专门化经营具有学习效应,从而为之前的研究提供了经验证据。(3)从经济学角度探寻行业专门化经营产生和发展的动因,从而为之后行业专门化的研究提供了理论依据。(4)对我国审计市场中行业专门化经营的绩效问题进行了全面考察,从而为我国新审计准则等相关政策提供了经验支持。(5)首次从战略角度对我国审计市场中行业专门化经营进行实证研究,从而丰富了我国事务所竞争战略的经验研究,也为我国事务所提供了规模化发展的有效途径。

关键词: 行业专门化 分工及专业化 绩效 战略

厦门大学博硕士论文摘要库

Abstract

New audit standard and modern risk-oriented audit will promote CPA firm to reorganize their staff and practice by industry. And meantime, CICPA has encouraged CPA firm to grow bigger and stronger by industry specialization. Based on these, this dissertation wants to study on the performance and strategy of industry specialization in Chinese audit market.

By the economics theory, this dissertation develops a theoretical framework for the existence and development of industry specialization: industry specialization is a division of labor and specialization trends, and in this trends, strategic management concept and modern risk-oriented audit has played a key role. Based on the theoretical framework, this study intends to figure out three questions: (1) the impact of industry specialization on the internal performance of Chinese audit market; (2) the impact of industry specialization on the external performance of Chinese audit market; and (3) the effect of industry specialization strategy in Chinese audit market, and how to implement industry specialization strategy.

The research finds that: At first, there is significantly positive association between the industry specialization and efficiency of audit production, so the internal performance of the Chinese audit market will benefit from industry specialization. And then, industry specialization provides better audit quality for investors and higher audit fee for CPA firms, so the external performance of the Chinese audit market will benefit from industry specialization. At last, industry specialization strategy induce client prefer to select the dominancy of audit firms, so this strategy is efficient; otherwise, industry specialization strategy should take account of the industry characteristic of clients.

The innovations and contributions of this dissertation as follows: (1) This paper firstly evaluates the efficiency of audit production in Chinese audit market by DEA method. (2) This paper validates the Learning effect of industry specialization by curvilinear regression. (3) This paper develops a theoretical framework for industry specialization. (4) This paper tests the performance of industry specialization in

Chinese audit market from fully perspectives and provide empirical evidence for the policy of the new audit standards.(5) This paper firstly researches the strategy of industry specialization.

Key Words: industry specialization; division of labor and specialization; performance; strategy

厦门大学博硕士论文摘要库

目 录

第一章 引言	1
1.1 研究背景及动机	1
1.2 研究思路与方法	4
1.3 论文内容及研究框架	6
第二章 行业专门化经营缘起：理论基础与文献回顾.....	10
2.1 行业专门化经营概述	10
2.2 行业专门化经营产生的经济根源——分工及专业化趋势	11
2.3 行业专门化经营发展的特定背景	18
2.4 行业专门化经营的局限性	26
2.5 我国对行业专门化的研究	28
第三章 我国审计市场行业专门化经营内在绩效的实证检验.....	34
3.1 概述.....	34
3.2 文献回顾与问题提出	35
3.3 研究设计	38
3.4 研究样本	42
3.5 实证结果	43
3.6 本章小结	48
第四章 我国审计市场行业专门化经营外在绩效的实证检验.....	50
4.1 概述.....	50
4.2 文献回顾与问题提出	51
4.3 研究设计	54
4.4 研究样本	58
4.5 实证结果	59
4.6 本章小结	66
第五章 我国审计市场行业专门化经营战略的实证检验.....	67
5.1 概述.....	67
5.2 文献回顾与研究假设	68

5.3 研究设计	71
5.4 研究样本	75
5.5 实证结果	77
5.6 本章小结	85
第六章 结论、研究意义与后续研究方向	87
6.1 研究结论与启示	87
6.2 本文的创新、贡献及研究意义	89
6.3 本文的局限性及未来研究方向	91
参考文献.....	94
后记.....	104

CONTENTS

Chapter 1 Introduction.....	1
1.1 Research Background and Motivation.....	1
1.2 Research Framework and Method	4
1.3 Content and Framework.....	6
Chapter 2 The Origin of Industry Speciliazation: Theroy Basis andLiterature Review	10
2.1 Industry Specialization.....	10
2.2 Economic Incentive of Industry Specialization	11
2.3 Development Background of Industry Specialization	18
2.4 Limitation of Industry Specialization	26
2.5 Research on Industry Specialization of Chinese Audit Market	28
Chapter 3 Empirical Analysis on Internal Performance of Industry Specialization in Chinese Audit Market	34
3.1 Introduction.....	34
3.2 Literature Review and Research Hypothese	35
3.3 Research Method	38
3.4 Research Data	42
3.5 Empirical Results	43
3.6 Summary	48
Chapter 4 Empirical Analysis on External Performance of Industry Specialization in Chinese Audit Market	50
4.1 Introduction.....	50
4.2 Literature Review and Research Hypothese	51
4.3 Research Method	54
4.4 Research Data	58
4.5 Empirical Results	59
4.6 Summary	66
Chapter 5 Empirical Analysis on Strategy of Industry Specialization in Chinese Audit Market	67
5.1 Introduction.....	67
5.2 Literature Review and Research Hypothese	68

5.3 Research Method	71
5.4 Research Data	75
5.5 Empirical Results	77
5.6 Summary	85

Chapter 6 Conclutions, Implications and Future Research

Suggestions.....	87
6.1 Conclutions.....	87
6.2 Innovations, Contributions and Implication	89
6.3 Limitations and Future Research Suggestions.....	91
References	94
Acknowledgement	104

第一章 引言

1.1 研究背景及动机

2006 年新审计准则的颁布以及现代风险导向审计模式的确立对我国注册会计师在特定行业的执业能力提出了要求。2007 年中国注册会计师协会又发布了《关于推动会计师事务所做大做强的意见》，鼓励我国会计师事务所积极探索规模化发展途径。笔者认为，这都将在政策层面上促使我国会计师事务所发展行业专门化经营模式。基于这两个特定背景，本文试图研究我国审计市场中行业专门化经营的绩效和战略问题。

1.1.1 新审计准则的颁布

2006 年 2 月 15 日，财政部在“中国会计审计准则体系发布会”上，颁布了中国注册会计师协会拟定的《中国注册会计师鉴证业务基本准则》等 22 项准则和修订的《中国注册会计师审计准则第 1142 号——财务报表审计中对法律法规的考虑》等 26 项准则，并于 2007 年 1 月 1 日起在我国所有会计师事务所正式执行。新的审计准则借鉴了 IAASB（International auditing and Assurance Standards Board，国际审计和鉴证准则委员会）2003 年新出台的审计风险准则^①，全面引入现代风险导向审计模式，这标志着适应我国市场经济发展要求、与国际惯例趋同的注册会计师审计准则体系正式建立。

新审计准则体系中有两个核心准则贯穿始终^②，集中体现了现代风险导向审计模式的重大革新，分别是审计准则第 1211 号“了解被审计单位及其环境并评估重大错报风险”（以下简称“第 1211 号准则”）和审计准则第 1231 号“针对评估的重大错报风险实施的程序”（以下简称“第 1231 号准则”）。笔者认为，这两个准则将对我国会计事务所的执业能力提出更高的要求。譬如，第 1211 号准则要求审计工作要“了解

^① 2003 年 10 月，IAASB 在东京的会议上通过了新的审计风险准则，修订的准则包括：ISA315《了解主体及其环境并评估重大错报风险》（Understanding the Entity and Its Environment and Assessing the Risks of Material Misstatement）、ISA330《针对评估的重大错报风险实施的程序》（The Auditor's Procedures in Response to Assessed Risks）、ISA500《审计证据》（Audit Evidence）等。该准则首次确立了现代风险导向审计的作用和地位。

^② 新审计准则在审计准则第 1141 号“财务报表审计中对舞弊的考虑”、审计准则第 1201 号“计划审计工作”和审计准则第 1313 号“分析程序”等准则中都强调要遵守第 1211 号准则和第 1231 号准则。

被审计单位及其环境”，这包括行业状况、法律环境与监管环境等，着重对被审单位生存能力和经营计划进行分析，同时“注册会计师应当考虑被审计单位所在行业的业务性质或监管程度是否可能导致特定的重大错报风险，考虑项目组是否配备了具有相关知识和经验的成员。”第 1231 号准则还要求，注册会计师需要依据针对重大错报风险的评估结果，确定重点审计领域，设计和实施控制测试和实质性测试。事实上，现代风险导向审计就是要求注册会计师站在被审客户的角度考虑企业所面临的经营风险，从而突出了企业的行业概念，这就对会计师事务所所在特定行业的执业能力提出了更高的要求。如果事务所对被审客户行业情况不甚了解，便无法展开审计工作。可见，新审计准则的颁布及现代风险导向审计模式的确立将促进我国会计师事务所发展行业专门化经营。

从国外大型事务所发展经验来看，伴随着现代风险导向审计模式的形成，事务所开始逐渐发展行业专门化经营，两者都是审计实务界在不断改善自身实务工作中逐渐形成的经营模式。90 年代初，国际“五大”事务所（现为“四大”）以风险导向为核心思想分别开发的审计方法促进了其行业专门化经营模式的发展^①（Erickson et al., 2000; Bell et al., 1997）。1993 年，毕马威率先贯彻行业概念（Greene and Barren, 1994; Hogan and Jeter, 1999），其他实行风险导向审计模式的大型事务所也开始意识到行业专门化的重要性（KPMG, 2003; Deloitte, 2003）。随后，国际大型事务所纷纷对自身进行行业化重组，并开始营销专业化的审计技能。而实务界对审计方法和经营战略的改进也引起了准则制定机构的注意，行业专门化逐渐得到了政策上的支持，各国审计准则（AICPA, 1993; UKAPB, 1995; ASAICAA, 1989; NZSA, 1986）都对会计师事务所鉴别、任命和培养具有行业专长的注册会计师做出了相应的规定。

与国外审计市场相比，20 世纪 90 年代初我国尚处于证券市场和审计市场形成时期，国内事务所对上市公司的审计服务也处于起步阶段，因此我国事务所在实务工作中并没有经历行业专门化经营从开发到逐渐成熟的过程。新颁布的审计准则首次强调了注册会计师的行业知识以及事务所在特定行业的执业能力，这对于事务所的行业专门化经营来说无疑是一种政策上的先行，而有别于国外大型事务所自发形成的过程。因此，本文认为，针对行业专门化的经验研究应首先致力于考察其在我国审计市场的绩效问题，以评估其是否适用于我国审计市场，这也是对我国新审计准则政策导向的

^① 例如，毕马威 1997 年开发的“经营计量过程”风险基础战略系统审计方法，安永开发的“经营环境分析技术”（BEAT），德勤开发的“AS/2”审计工具等等。

Degree papers are in the "[Xiamen University Electronic Theses and Dissertations Database](#)". Full texts are available in the following ways:

1. If your library is a CALIS member libraries, please log on <http://etd.calis.edu.cn/> and submit requests online, or consult the interlibrary loan department in your library.
2. For users of non-CALIS member libraries, please mail to etd@xmu.edu.cn for delivery details.

厦门大学博硕士论文摘要库